

Audience publique du 27 février 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée,
contre deux bulletins de cotisation émis par la Chambre de Commerce
du Grand-Duché de Luxembourg
en matière de cotisations professionnelles

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28889 du rôle et déposée le 26 juillet 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée, établie et ayant son siège social à, inscrite au registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro, représentée par ses gérants actuellement en fonction, tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de deux bulletins de cotisation émis à son égard par la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg en date du 8 juillet 2011 et portant sur les années 2008 et 2011 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Guy Engel, demeurant à Luxembourg, du 27 juillet 2011, portant signification de ce recours à la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, établie à L-2981 Luxembourg, 7, rue Alcide de Gasperi ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 20 septembre 2011 par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ledit mémoire en réponse ayant été notifié par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse le 15 septembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 octobre 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société à responsabilité limitée, ledit mémoire en réplique ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de la Chambre de Commerce ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 novembre 2011 par Maître Patrick Kinsch pour compte de la Chambre de Commerce, ledit mémoire en duplique ayant été notifié le 4 novembre 2011 par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Jean-Pierre Winandy, ainsi que Maître Patrick Kinsch en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 décembre 2013.

En date du 8 juillet 2011, la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après dénommée la « Chambre de Commerce », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée, ci-après dénommée la « société demanderesse », deux bulletins portant, d'une part, fixation de la cotisation pour l'année 2011, au montant de euros et, d'autre part, redressement de la cotisation à payer au titre de l'année 2008 en la fixant au montant de euros.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 juillet 2011, la société demanderesse a fait introduire un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation des bulletins de cotisation émis en date du 8 juillet 2011 portant sur les années 2008 et 2011.

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation, l'existence d'une telle possibilité entraînant qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit contre la même décision.

A défaut d'existence d'un recours au fond en matière de décisions prises par une chambre professionnelle et portant sur les cotisations qui lui sont dues de la part de ses membres, c'est à bon droit que la partie défenderesse conclut à l'incompétence du tribunal administratif pour connaître du recours en réformation introduit à titre subsidiaire contre les bulletins litigieux. Partant, seul un recours en annulation a pu être introduit contre lesdits bulletins.

Le recours en annulation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au moyen tiré d'une absence de pouvoir réglementaire de la Chambre de commerce

A l'appui de son recours, la demanderesse conteste tout d'abord l'existence de tout pouvoir réglementaire dans le chef de la Chambre de Commerce. Elle fait valoir à cet égard que la Chambre de Commerce ne serait pas un établissement public au sens de l'article 108*bis* de la Constitution du fait de ne pas être soumise à une tutelle administrative. Or, seuls les établissements publics visés par ladite disposition de droit constitutionnel pourraient se voir accorder un pouvoir réglementaire. Partant, du fait de ne pas pouvoir disposer d'un tel pouvoir réglementaire, le législateur n'aurait pas été autorisé à doter la Chambre de Commerce de ce pouvoir en vue de procéder notamment à la fixation des cotisations dues par ses ressortissants. Il s'ensuivrait que le règlement de cotisation de la Chambre de Commerce du 12 novembre 2010 fixant les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir, désigné ci-après par « le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 », devrait être déclaré « nul » du fait d'être dépourvu de base légale.

La société demanderesse explique que le tribunal administratif aurait été saisi par différents autres sociétés de recours tendant à l'annulation des bulletins de cotisations émis à leur égard par la Chambre de commerce au motif de l'absence d'un pouvoir réglementaire de la Chambre de commerce. Dans le cadre desdites affaires, le tribunal administratif aurait saisi la Cour constitutionnelle par plusieurs jugements du 12 juillet 2012 de la question de la conformité de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010, en ce qu'il confère un pouvoir réglementaire à la Chambre de commerce, aux articles 36, 76 et 108bis de la Constitution. La société demanderesse fait valoir qu'en attendant la réponse de la Cour constitutionnelle à la question préjudicielle précitée, elle contesterait tout pouvoir réglementaire dans le chef de la Chambre de commerce et elle en conclut à l'annulation des bulletins de cotisation déferées pour illégalité.

Dans son mémoire en réponse, la Chambre de Commerce fait valoir que la société demanderesse se limiterait dans sa requête introductive d'instance à développement l'unique moyen tiré de l'absence de pouvoir réglementaire dans son chef. La Chambre de commerce estime que ce moyen serait dépourvu de fondement tel que le montrerait la procédure pendante devant la Cour constitutionnelle.

Force est au tribunal de constater que la partie demanderesse ne soulève en substance qu'un seul moyen en contestant l'existence dans le chef de la Chambre de commerce d'un pouvoir réglementaire, au motif d'une non-conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 aux dispositions de la Constitution. Elle en conclut à l'illégalité du règlement de cotisation pris par la Chambre de commerce en exécution de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010, ainsi qu'à l'annulation des bulletins de cotisation établis sur base dudit règlement de cotisation pour défaut de base légale.

En application de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, la Chambre de commerce peut prendre de règlements de cotisation afin de fixer les cotisations annuelles à percevoir. En effet, aux termes dudit article 16, alinéa 2 : *« Pour faire face à ses dépenses, la Chambre de Commerce est autorisée à percevoir :*

1° de ses ressortissants une cotisation annuelle;

2° des droits ou rétributions en rémunération des services qu'elle rend.

Les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir par la Chambre de Commerce sont fixées par celle-ci dans son règlement de cotisation soumis à l'approbation du Gouvernement. (...) ».

A cet égard, il échet de relever, d'une part, que l'article 36 de la Constitution confère au Grand-Duc un pouvoir général d'exécution des lois qui lui permet, en l'absence de tout texte légal, de prendre, conformément à l'esprit et à l'objet de la loi, sous réserve des dispositions de l'article 32, paragraphe 3, de la Constitution, des règlements d'exécution qui n'étendent, ni ne restreignent la portée de la loi et, d'autre part, que par des lois spécifiques, le législateur peut habiliter conformément à l'article 108bis de la Constitution, les établissements publics à prendre des règlements d'exécution dans des matières déterminées.

A l'instar de certains recours ayant donné lieu au prononcé par le tribunal administratif d'une série de jugements du 12 juillet 2012¹, le tribunal constate qu'en l'espèce l'argumentation développée par les parties en cause, relative à la question de l'existence d'un pouvoir

¹ trib. adm. 12 juillet 2012, n^{os} de rôle 27663 à 27667, 27669 à 27671, 27936 à 27940, 28001, 28077, 28092, 28103, 28107, 28200 et 28779, disponibles sur : www.ja.etat.lu

règlementaire de la Chambre de commerce, est susceptible de soulever la question de la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 en ce qu'il accorde un pouvoir réglementaire à la Chambre de Commerce, aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108bis de la Constitution.

Si, en l'espèce, la société demanderesse n'a pas soulevé explicitement la question de la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108bis de la Constitution, il échet néanmoins de constater que selon l'article 6 *in fine* de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, une juridiction estimant qu'une question de constitutionnalité d'une loi se pose, est obligée de la soulever d'office. Toutefois, en vertu du même article, la juridiction est dispensée de poser une question préjudicielle relative à la constitutionnalité d'une loi, si la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet.

Quant à la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108bis de la Constitution, la Cour constitutionnelle, saisie d'une question de constitutionnalité par le tribunal administratif, précisément dans le cadre de la série précitée de jugements du 12 juillet 2012, a retenu dans plusieurs arrêts du 19 mars 2013², que : « (...) *Considérant que la Chambre de Commerce est un établissement public, l'article 1^{er} de la loi du 26 octobre 2010 lui conférant expressément ce statut; (...)*

Considérant qu'il ressort de la combinaison des articles 36 et 108bis de la Constitution que, dans un tel domaine de spécialité, le Grand-Duc et les établissements publics ont vocation à exercer un pouvoir réglementaire concurrent et que le pouvoir réglementaire du Grand-Duc se trouve ainsi restreint dans la limite du pouvoir réglementaire accordé à l'établissement public moyennant habilitation législative;

Que, loin d'être en contradiction avec ces principes, la loi du 26 octobre 2010 en constitue une application régulière dans la mesure où elle prévoit, en ses articles 5 et 16, la détermination par règlement grand-ducal de l'organisation de la Chambre de Commerce, du mode et de la procédure d'établissement du rôle des cotisations et de la procédure de perception des cotisations, tandis que les articles 16 et suivants de la loi prévoient les modalités techniques de calcul des cotisations annuelles à percevoir par le biais d'un règlement de cotisation à prendre par la Chambre de Commerce elle-même sur la base de critères exactement déterminés par la loi;

Que l'article 16, alinéa 2, de la loi du 26 octobre 2010, en ce qu'il accorde à celle-ci un pouvoir réglementaire en vue de l'exécution des lois et en attribuant à celle-ci le droit de fixer les modalités de calcul des cotisations par son «règlement de cotisation», n'est donc pas contraire aux articles 36, 76, alinéa 2, et 108bis de la Constitution ; (...). ».

S'il est certes vrai que les arrêts de la Cour constitutionnelle n'ont qu'un effet relatif et n'agissent pas *erga omnes*, dans la mesure où ils ne s'imposent, en vertu de l'article 5 de la loi précitée du 27 juillet 1997, qu'à la juridiction ayant posé la question préjudicielle, ainsi qu'à toutes les autres juridictions amenées à statuer dans la même affaire, il n'en reste pas moins que ces arrêts ont un effet relatif élargi, dans la mesure où, en vertu de l'article 6 de la même loi, les juridictions ne sont plus tenues de saisir de nouveau la Cour constitutionnelle d'une question

² arrêts du 19 mars 2013, inscrits aux numéros 76/13 à 96/13 et publiés au Mémorial A, n° 54 du 29 mars 2013.

préjudicielle qui a déjà été toisée par celle-ci, si la juridiction entend se conformer à la décision de la Cour constitutionnelle³.

Il se dégage des considérations qui précèdent qu'étant donné que la Cour constitutionnelle s'est d'ores et déjà prononcée sur la question de la constitutionnalité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, le tribunal administratif est dispensé, en l'espèce, de soulever d'office ladite question.

La Cour constitutionnelle ayant retenu la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108bis de la Constitution, il y a lieu de conclure, en application de la solution ainsi dégagée par la Cour constitutionnelle, que la Chambre de commerce dispose du pouvoir réglementaire, en tant qu'établissement public, dans la mesure où l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 le lui confère. Il s'ensuit que la Chambre de commerce a valablement pu prendre le règlement de cotisation portant fixation des modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir et que les bulletins de cotisation déferés ne sont partant pas dépourvus de base légale.

Il s'ensuit que le moyen soulevé par la société demanderesse, tiré de l'absence d'un pouvoir réglementaire de la Chambre de commerce et partant de l'illégalité des bulletins de cotisation déferés, est à rejeter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen n'ayant été soulevé à l'encontre du bulletin de cotisation déferé émis au titre de l'année 2011, il y a d'ores et déjà lieu de rejeter le recours dans la mesure où il tend à l'annulation du bulletin de cotisation émis à l'égard de la société demanderesse au titre de l'année 2011.

Quant au moyen tiré d'une application rétroactive de la loi du 26 octobre 2010, du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et du règlement de cotisation du 12 novembre 2010

La société demanderesse invoque la non-rétroactivité des dispositions légales et réglementaires adoptées en fin 2010 aux cotisations des années antérieures à 2010. Plus particulièrement, en ce qui concerne le bulletin de cotisation émis par la Chambre de commerce portant redressement de la cotisation à percevoir au titre de l'année 2008 la société demanderesse reproche à la Chambre de commerce d'avoir appliqué les dispositions de la loi du 26 octobre 2010 même aux cotisations dues au titre des années antérieures à l'année 2010 en émettant des bulletins rectificatifs pour l'année 2008 voire même pour les années antérieures. Elle affirme que l'article 6 du règlement de cotisation de la Chambre de Commerce du 12 novembre 2010 serait la seule disposition à prévoir une mesure relative à l'application dans le temps en retenant son application aux cotisations annuelles dues au titre de l'année 2010 et subséquentes, ainsi qu'aux redressements de cotisations d'années antérieures à 2010 intervenues conformément à l'article 19 de la loi du 26 octobre 2010.

La société demanderesse fait valoir que l'article 6 du règlement de cotisation contiendrait ainsi une rétroactivité expresse des nouvelles dispositions, qui serait parfaitement inacceptable et illégale dans la mesure où elle ne serait pas prévue par la loi du 26 octobre 2010 ni par le

³ Voir dans le même sens : Cour adm. 30 janvier 2007, n° 20688C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 12 et autre référence y citée.

règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 relatif au mode et à la procédure d'établissement du rôle des cotisations de la Chambre de Commerce et fixant la procédure de perception des cotisations de la Chambre de Commerce, désigné ci-après par « le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 ». La société demanderesse se réfère encore à un jugement du tribunal administratif du 11 février 2010, inscrit au numéro 24860 du rôle, selon lequel le juge ne saurait faire une application rétroactive ni d'une loi ni d'un règlement pris en application de la loi en dehors des cas où le législateur en aurait décidé ainsi. La société demanderesse conclut que le bulletin déféré émis au titre de l'année 2008 n'aurait pas pu être émis sur le fondement de la loi du 26 octobre 2010.

En ce qui concerne le bulletin de cotisation déféré émis au titre de l'année 2008, la Chambre de commerce fait valoir que le deuxième alinéa de l'article 6 du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 prévoirait son application à des redressements postérieurs à son entrée en vigueur, mais concernant des années de cotisation antérieures à 2010.

La Chambre de commerce explique qu'aux termes de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010, le bénéfice par rapport auquel seraient calculées les cotisations annuelles s'entendrait du bénéfice réalisé pendant l'avant-dernier exercice au sens de l'impôt sur le revenu. Or, toujours selon la Chambre de commerce, il se pourrait que le montant exact de ce bénéfice ne soit pas mis à sa disposition au cours de l'année au titre de laquelle le bulletin de cotisation originaire serait émis. Dans ce cas, elle procéderait à un redressement du bulletin de cotisation, dès qu'elle serait informée par l'administration des Contributions directes du montant exact du bénéfice.

Concrètement la Chambre de commerce conteste toute violation du principe de non-rétroactivité, par l'émission du bulletin de cotisation déféré au titre de l'année 2008. Elle estime que sous l'approche d'une analyse formelle, le moyen devrait être rejeté pour la simple raison qu'en émettant, le 8 juillet 2011, un bulletin de cotisation, la Chambre de commerce n'aurait pas appliqué rétroactivement la loi du 26 octobre 2010, ni n'aurait conféré une portée rétroactive à son règlement de cotisation du 12 novembre 2010. En effet, la cotisation fixée, en application dudit règlement de cotisation, par le bulletin de cotisation du 8 juillet 2011 ne serait devenue exigible qu'après la notification des bulletins, et donc nécessairement après l'entrée en vigueur de la loi, du règlement grand-ducal et du règlement de cotisation. Le fait d'exiger, à ce moment-là, le paiement de la cotisation ne comporterait dès lors aucune application rétroactive de l'un quelconque de ces instruments normatifs.

Pour l'hypothèse où le tribunal administratif rejetterait son analyse formelle, la Chambre de commerce revient à une analyse matérielle selon laquelle il y aurait lieu de prendre en considération la règle selon laquelle la loi pourrait déroger au principe de non-rétroactivité des règlements administratifs. Elle soutient, ainsi, que la loi du 26 octobre 2010 aurait implicitement, mais nécessairement, autorisé l'application du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 au redressement de cotisations au titre d'années antérieures, même si elle devrait être qualifiée d'application rétroactive. Ainsi, la loi aurait disposé en son article 18 qu'il serait possible d'émettre des bulletins de redressement, sans que ceux-ci ne soient concernés par la disposition des montants forfaitaires. Or, la disposition relative aux montants forfaitaires, qui s'appliquerait aux sociétés du type « *Soparfi* », devrait être nécessairement une disposition insérée dans un nouveau règlement de cotisation, puisque la base légale nécessaire n'aurait pas existé avant la loi du 26 octobre 2010. La Chambre de commerce estime que la précision figurant à l'article 18 de la loi aurait été superflue, dans l'hypothèse où l'analyse de la société demanderesse serait exacte et que le nouveau règlement ne pourrait pas s'appliquer aux redressements des cotisations au titre

d'années antérieures. Le fait que ladite disposition figurerait néanmoins dans la loi montrerait implicitement, l'intention du législateur, de permettre l'application du nouveau règlement au redressement de cotisations au titre d'années antérieures.

La Chambre de commerce conclut que le législateur aurait implicitement mais nécessairement autorisé l'application rétroactive du nouveau règlement, ce qui équivaldrait à une autorisation expresse donnée par le législateur et qu'il conviendrait de respecter la volonté du législateur, quelle que soit la forme de son expression.

La société demanderesse réplique qu'il serait très difficile de lire une rétroactivité, même seulement implicite, touchant les années 2009 et antérieures prévue à l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010. En effet, cette disposition se cantonnerait à disposer que les *«dispositions sur les montants forfaitaires ne concernent pas les bulletins de cotisation déjà émis avant l'entrée en vigueur de la présente loi»*. La société demanderesse tend à voir dans cette disposition une mesure légale à effet retardé, étant donné qu'elle ne s'appliquerait pas encore aux bulletins émis avant l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010. Cette disposition pourrait signifier par exemple : *«si des bulletins de cotisation ont été émis depuis le 1 janvier 2010 (mais avant l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010) on n'appliquera pas encore les dispositions sur la cotisation minimale forfaitaire mais la cotisation proportionnelle telle qu'appliquée par le passé»*. La société demanderesse fait valoir qu'à supposer que la Chambre de commerce ait émis en juillet 2011 des bulletins de cotisation concernant l'année 2008, alors l'article 18 aurait simplement eu comme effet de dire que les bulletins en question ne tiendraient pas encore compte des mesures forfaitaires.

Face à l'argument de la Chambre de commerce suivant lequel la précision figurant à l'article 18 de la loi aurait pu être superflue, la société demanderesse répond que ce ne serait pas la première fois que des lois comprendraient des dispositions superflues.

La société demanderesse estime, par ailleurs, que l'arrêt du Conseil d'État français du 16 mars 1956, cité en cause par la Chambre de commerce, ne serait pas pertinent en l'espèce, au motif que cet arrêt, faisant référence à l'impôt sur les sociétés fixé par un décret du 30 avril 1955 fixant un taux d'impôt sur les sociétés et l'appliquant à des bénéfices réalisés au cours de l'exercice clos avant l'entrée en vigueur dudit décret, concernerait des dispositions fiscales. Or, il serait clair que les cotisations de la Chambre de Commerce ne seraient pas des impôts, ce que la Chambre de commerce aurait elle-même plaidé dans d'autres affaires et ce qui aurait été confirmé par les juridictions administratives. Selon la société demanderesse, les impôts seraient déterminés par un cadre réglementaire autrement plus détaillé que les cotisations de la Chambre de commerce. Elle fait encore valoir que si la Chambre de commerce défendait constamment la position que les cotisations visées ne seraient pas des impôts, elle ne pourrait pas, quand cela lui convient, se référer aux solutions adoptées en matière d'impôts par un pays limitrophe. Ces solutions ne seraient donc pas transposables en cette matière.

Quant à l'arrêt précité du Conseil d'État français de 1992, invoqué en cause par la Chambre de commerce, la société demanderesse estime que malgré les similarités par rapport au régime des cotisations de la Chambre de Commerce applicable au Luxembourg, il existerait une différence manifeste avec la situation faisant l'objet du présent recours. Ainsi, dans l'affaire ayant occupé le Conseil d'État français, le décret appliqué à partir de janvier 1990 aurait été pris le 30 mars 1990 mais sur base d'une loi adoptée en date du 13 janvier 1989 ayant prévu les modifications du système de calcul. La situation actuellement soumise au tribunal serait

complètement différente, dans la mesure où la loi daterait du 26 octobre 2010, le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010. Les trois textes seraient donc rétroactifs.

En guise de conclusion la société demanderesse fait valoir que la rétroactivité d'une norme juridique devrait trouver son expression dans une disposition légale expresse. Or, tel ne serait pas le cas en l'espèce, ce qui serait encore rapporté par le fait que la Chambre de Commerce ferait plaider que l'article 18 prévoirait une telle rétroactivité qu'elle considère d'ailleurs elle-même comme seulement implicite.

La Chambre de commerce insiste dans son mémoire en duplique sur la légalité du bulletin de cotisation déféré émis au titre de l'année 2008.

Le litige opposant les parties en l'espèce porte donc sur la question de savoir si la loi du 26 octobre 2010 ainsi que les dispositions réglementaires subséquentes d'exécution ont valablement pu fonder le bulletin de cotisation émis par la Chambre de commerce au titre de l'année 2008.

Force est au tribunal de constater que les positions des parties divergent quant à la question de savoir si ledit bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2008 a pu être émis en application de la loi du 26 octobre 2010, ainsi que de ses mesures d'exécution, à savoir le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010. Si la Chambre de commerce se réfère à une analyse formelle pour contester toute rétroactivité, elle reconnaît cependant l'existence d'une application rétroactive des dispositions légales, qu'elle estime toutefois implicitement autorisée par la loi, sous une approche matérielle. La société demanderesse de son côté fait état d'une application rétroactive illégale de la loi et conclut à l'annulation du bulletin déféré concernant l'année de cotisation 2008.

Force est d'abord au tribunal de retenir qu'il est constant en cause que le bulletin de cotisation relatif à l'année 2008 a été émis par la Chambre de commerce à l'égard de la société demanderesse en date du 8 juillet 2011, sur base de la loi du 26 octobre 2010. D'ailleurs, la Chambre de commerce indique expressément dans la décision du 8 juillet 2011 portant redressement de la cotisation à percevoir pour l'année 2008 et fixation de la cotisation pour l'année 2011, ayant accompagné les deux bulletins de cotisation déferés, s'être basée sur les dispositions du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et du règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010, pour la détermination des cotisations dues au titre de l'année 2008.

A cet égard, il y a lieu de préciser que les dispositions de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création des chambres professionnelles à base élective, ayant porté sur la création et l'organisation de la Chambre de commerce, ont été abrogées par la loi du 26 octobre 2010, entrée en vigueur, à défaut de dispositions spécifiques contraires, trois jours après sa publication au journal officiel, le 29 octobre 2010.

Il se pose dès lors la question de savoir si la Chambre de commerce a valablement pu se fonder sur les dispositions de la loi du 26 octobre 2010, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2010, ainsi que sur ses mesures d'exécution, à savoir le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010, pour redresser le bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2008.

La loi du 26 octobre 2010 ne prévoit pas de disposition transitoire quant à son application *rationae temporis*. En revanche, le règlement de cotisation adopté par la Chambre de commerce le 12 novembre 2010 dispose en son article 6 que : « *Le présent règlement de cotisation s'applique aux cotisations annuelles dues au titre de l'année 2010 et des années subséquentes, sauf décision d'amendement à adopter par l'assemblée plénière de la Chambre de Commerce.* (...) ». Toujours est-il que le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 en tant qu'acte administratif à caractère réglementaire, adopté par la Chambre de commerce sur base de la loi du 26 octobre 2010, est subordonné à la loi et ne peut ni l'étendre, ni la restreindre, ni la modifier. D'ailleurs, un règlement d'exécution ne peut évidemment pas rétroagir au-delà de l'entrée en vigueur de la loi qui en forme la base⁴. Par ailleurs, c'est à juste titre que la partie demanderesse se réfère à un jugement du tribunal administratif du 11 février 2010, inscrit au numéro 24860 du rôle, pour dire que le juge ne saurait faire une application rétroactive ni d'une loi ni d'un règlement pris en application de la loi en dehors des cas où le législateur en a décidé ainsi. Il s'ensuit que même au cas où un règlement grand-ducal d'application d'une loi contiendrait une disposition ayant un effet rétroactif, une telle disposition réglementaire ne saurait être reconnue comme étant légale qu'à partir du moment où cette rétroactivité a été expressément voulue par le législateur.

Or, en l'espèce, en l'absence de dispositions transitoires quant à son application dans le temps contenues dans la loi du 26 octobre 2010, il convient de se référer aux deux grands principes qui régissent les conflits de lois dans le temps, soit, d'une part, le principe de l'effet immédiat de la loi nouvelle et, d'autre part, celui de sa non-rétroactivité, afin de déterminer si la nouvelle loi du 26 octobre 2010 a pu s'appliquer à la détermination des cotisations à payer à la Chambre de commerce par la société demanderesse au titre de l'année 2008.

Chacun de ces deux principes répond à une idée spécifique. Le principe de l'effet immédiat tend à assurer à la fois l'efficacité de la loi nouvelle, considérée comme étant la plus adaptée aux conditions et aux besoins du moment et l'unité de législation à un moment donné, alors que la survivance de la loi ancienne entraînerait une dualité de législation. Le principe de non-rétroactivité de son côté répond à une préoccupation de sécurité juridique. Ce principe est une garantie donnée aux situations juridiques valablement acquises et consolidées sous la loi ancienne et répond, en ce sens, à un besoin de paix et de stabilité sociale⁵. L'article 2 du Code civil, en ce qu'il dispose que « *la loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif* », met l'accent sur le principe de non-rétroactivité pour l'application des règles juridiques. Etant inséré au titre préliminaire du Code civil, qui a une portée générale, la règle de non-rétroactivité vaut pour tous les domaines du droit, y compris le droit administratif, économique et social⁶.

La jurisprudence ancienne et bien assise distingue en ce qui concerne l'effet de la loi nouvelle entre les droits acquis et ce qu'elle appelle les simples expectatives. La loi ne modifie pas les droits acquis sous le régime de la loi ancienne ; en d'autres mots, reporter la loi nouvelle à des situations juridiques pleinement formées sous l'empire de la loi ancienne, ce serait lui faire

⁴ Pierre Pescatore, *Introduction à la science du droit*, éditions Bruylant 2009, 2^e réimpression, n° 216, p. 317

⁵ Pierre Pescatore, *op.cit.*, n° 215, p. 315 et voir dans le même sens : trib. adm. 25 juin 2009, n° 24354 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et Règlements, n° 39

⁶ Pierre Pescatore, *op. cit.* n° 217, p. 317

produire un effet rétroactif. Au contraire, la loi nouvelle se substitue à la loi ancienne pour autant qu'il ne s'agit que de simples expectatives.

La solution doctrinale consiste à faire une distinction entre l'acquisition des droits ou, plus largement, la formation de situations juridiques et les effets successifs d'un rapport de droit antérieurement formé. L'acquisition d'un droit ou la création d'une situation juridique, que ce soit par l'effet d'un fait ou d'un acte juridique, est régie et reste régie par la loi en vigueur au moment de l'acquisition ou de la création du droit. Au contraire, les effets successifs d'un rapport de droit antérieurement formé sont régis, avec effet immédiat, par la loi nouvelle⁷.

En résumé, si elle ne peut, sans rétroactivité, revenir sur la constitution et les effets passés d'un rapport de droit réalisés avant son entrée en vigueur, la loi nouvelle peut en revanche s'appliquer aux situations juridiques en cours, à commencer par celles en cours de constitution. Ainsi, si la situation présente a été définitivement constituée dans le passé, l'application de mesures nouvelles relatives à la constitution même de cette activité ne constituerait pas une application immédiate, mais comporterait rétroactivité. En revanche, si la nouvelle réglementation se rapporte non pas à la constitution d'une situation, mais à sa prolongation, il importe peu que cette activité ait pu commencer dans le passé : les mesures relatives à sa continuation ont tout lieu de s'appliquer à elle, sans qu'il y ait pour autant rétroactivité⁸. Rétroagissent dès lors les décisions prises en cours d'année ou de campagne et dont l'effet doit nécessairement remonter au début d'année⁹.

En l'espèce, force est de prime abord au tribunal de constater qu'en application de l'article 4 (1) de la loi du 26 octobre 2010 : « *La qualité de ressortissant de la Chambre de commerce est acquise de plein droit au jour de l'immatriculation au registre de commerce et des sociétés (...)* ».

Par ailleurs, la cotisation annuelle payable à la Chambre de commerce au sens de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010 par les ressortissants de plein droit est due en contrepartie de l'affiliation à la Chambre de commerce, pour permettre à cette dernière de faire face à ses dépenses. C'est partant l'affiliation de plein droit à la Chambre de commerce qui fait naître l'obligation de régler annuellement une cotisation à ladite chambre.

La constatation qui précède permet d'écarter l'analyse dite « *formelle* » présentée par la Chambre de commerce suivant laquelle le bulletin de cotisation n'aurait été émis après l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010 et de ses règlements d'exécution et ne serait partant devenu exigible qu'à un moment où la nouvelle loi aurait été en vigueur, de sorte qu'il n'y aurait pas eu de rétroactivité. En effet, tel que retenu ci-avant, l'obligation de payer une cotisation à la Chambre de commerce naît en raison de l'affiliation à cette dernière, de sorte que l'affiliation sert à la détermination de la loi applicable *rationae temporis* aux cotisations et non point le moment où la cotisation devient exigible.

⁷ Pierre Pescatore, op. cit. n° 217, p. 317

⁸ Jurisclasseur administratif, « *Acte administratif – Application dans le temps* », Vol. 1, fasc. 108-30, à jour au 5 février 2005, n° 35.

⁹ Jurisclasseur administratif, « *Acte administratif – Application dans le temps* », Vol. 1, fasc. 108-30, à jour au 5 février 2005, n° 46.

Dans le même ordre d'idées, il y a lieu de constater que l'affiliation à la Chambre de commerce tout comme l'obligation de payer une cotisation, indépendamment du moment de son fait générateur, vaut pour toute une année et a partant vocation à s'appliquer pour toute l'année concernée. Il s'agit en effet d'une situation juridique en cours, dans la mesure où elle naît à un moment donné, soit par l'inscription au registre de commerce au cours de l'année, soit par le début de la nouvelle année et dont les effets se prolongent par la suite sur toute l'année.

Concernant, concrètement, en l'espèce, le bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2008, il y a lieu de constater que la loi nouvelle du 26 octobre 2010, ainsi que ses mesures d'exécution n'ont pas pu s'appliquer au bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2008. En effet, la cotisation à payer par la société demanderesse au titre de l'année 2008 est due en raison de son affiliation à la Chambre de commerce en 2008. Or, l'année 2008 a été définitivement clôturée au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010, de sorte que l'affiliation relative à l'année 2008 et l'obligation de cotiser en découlant, sont à considérer comme situation définitivement constituée dans le passé. Tel que le tribunal vient de le retenir, la nouvelle loi ne peut pas s'appliquer à une situation définitivement constituée dans le passé, sous peine d'une application rétroactive.

Il échet partant de conclure que le bulletin de cotisation émis le 8 juillet 2011 au titre de l'année 2008 n'a pas pu être établi sur base de la loi du 26 octobre 2010 et doit encourir l'annulation pour illégalité.

La conclusion qui précède n'est pas éternée par l'argumentation de la Chambre de commerce suivant laquelle la loi du 26 octobre 2010 aurait implicitement autorisé une application rétroactive de ses dispositions.

En effet, s'il est certes vrai que le législateur peut conférer un effet rétroactif aux dispositions légales, il faut toutefois, pour des raisons de sécurité juridique évidentes, qu'une telle autorisation soit expresse. En effet, « *on acceptera la rétroactivité qu'en présence d'une disposition expresse du législateur* »¹⁰. En l'espèce, la Chambre de commerce concède elle-même que la loi du 26 octobre 2010 ne contient aucune disposition expresse relative à une éventuelle application rétroactive de ses dispositions, de sorte que ladite loi ne peut pas servir de fondement aux bulletins de cotisation des années antérieures à 2010.

Par ailleurs, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 duquel la Chambre de commerce veut déduire une autorisation implicite mais nécessaire, devant correspondre à une autorisation expresse, de procéder à une application rétroactive de ses dispositions, dispose qu'il « *est loisible à la Chambre de Commerce de fixer dans son règlement de cotisation, par dérogation aux articles 16 et 17, des montants forfaitaires pour les sociétés qui détiennent principalement des participations financières et qui sont répertoriées comme telles selon la Nomenclature générale des activités économiques dans la Communauté européenne (NACE) dans sa version luxembourgeoise en vigueur au 1^{er} janvier de l'année de perception. Cette disposition des montants forfaitaires ne concerne pas les bulletins de cotisation déjà émis avant l'entrée en vigueur de la présente loi. Les nouveaux bulletins de cotisation émis après l'entrée en vigueur de la présente loi en cas d'une modification d'un bénéfice commercial par l'Administration des*

¹⁰ Pierre Pescatore, op. cit. n° 216, p. 317

Contributions Directes et concernant les années de perceptions pour lesquelles la Chambre de Commerce a déjà émis les bulletins de cotisation d'après l'ancien mode de calcul ne sont pas

non plus concernés par cette disposition des montants forfaitaires. Toutefois, ces forfaits ne peuvent dépasser, par an, 3.000 euros. Ce montant peut être adapté périodiquement par voie de règlement grand-ducal. (...) »

Outre le fait que le législateur ne peut conférer un effet rétroactif aux dispositions d'une loi que de manière expresse, il y a lieu de constater au vu du libellé de l'article 18 précité que le législateur n'a, en l'espèce, pas eu l'intention d'autoriser une application rétroactive des dispositions de la loi portant réorganisation de la Chambre de commerce. En effet, en précisant que la disposition relative aux cotisations forfaitaires ne concernait pas les bulletins émis avant l'entrée en vigueur de la loi, ni les bulletins de redressement concernant les années de cotisations préalables à son entrée en vigueur mais émis postérieurement à celle-ci, le législateur a précisément voulu insister sur le fait que la loi n'avait pas d'effet rétroactif, afin d'éviter toute discussion à ce sujet. Les travaux parlementaires préparatoires ayant abouti à la loi du 26 octobre 2010 ne contiennent, d'ailleurs, aucune indication relative à l'application dans le temps des dispositions de ladite loi et ne font partant pas ressortir une quelconque intention du législateur de conférer un effet rétroactif à ladite loi.

Enfin, force est encore à ce sujet de constater, que la portée de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 est exclusivement limitée aux sociétés qui détiennent principalement des participations financières. Dès lors, et toujours en considérant que de toute façon le législateur ne peut conférer un effet rétroactif aux dispositions d'une loi que de manière expresse, une autorisation implicite générale d'application rétroactive ne saurait pas être déduite d'une disposition, dont le champ d'application est explicitement restreint à une certaine catégorie d'administrés.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les partager par moitié entre la partie demanderesse et la Chambre de Commerce.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation ;

reçoit le recours principal en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié partant annule le bulletin de cotisation litigieux du 8 juillet 2011 émis à l'égard de la société à responsabilité limitée portant redressement des cotisations à verser à la Chambre de commerce pour l'année 2008 ;

rejette ledit recours pour le surplus comme n'étant pas fondé ;

fait masse des frais et les impute pour moitié à chacune des parties à l'instance.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 27 février 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill

s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 3 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif